



Sistemas de Custeio e Desenvolvimento Tecnológico: Evolução e Perspectivas

Por Fernando C. C. Romero*

A problemática dos custos e da contabilidade em geral tem sido desde sempre um importante factor de sucesso para as empresas. Não é invulgar que uma desatenção ou um menor rigor no controlo e na aferição dos custos seja uma causa directa de momentos de crises e períodos problemáticos na vida da empresa. O apuramento efectivo e o controlo rigoroso e sistemático do perfil e da dinâmica dos custos de uma empresa, e a sua projecção no exercício orçamental, são pois condições primeiras para a sobrevivência, competitividade e sustentabilidade de qualquer empresa.

Esta afirmação é tanto mais verdadeira quanto mais complexo e acelerado tem sido o processo de desenvolvimento do mundo de hoje. Lidar com a competição é um desafio muito grande, mesmo tendo acesso a toda a informação relevante.

As diversas actividades que estão subjacentes à recolha, apuramento, análise, divulgação e controlo de custos devem ser encaradas no âmbito dos sistemas de informação de apoio à gestão e à tomada de decisão, não só a nível financeiro, como também, e este é um aspecto fundamental que muitas empresas ainda descaram, a nível operacional e estratégico.

Convém definir alguns conceitos bases que se irão usar neste texto. Define-se Contabilidade de Custos como um processo de obtenção de custos e respectivo registo. Este processo essencial envolve a participação conjunta do sector da contabilidade e dos agentes directamente envolvidos nos diversos processos produtivos e funções empresariais (e que detêm o conhecimento desses

processos). Significado diferente se atribui à Contabilidade de Gestão, cujo principal instrumento e fonte de informação é a Contabilidade de Custos, mas que tem um propósito mais alargado, que é o de delinear um quadro geral de compreensão que permita a tomada de decisões de natureza estratégica. Pode haver uma Contabilidade de Custos sem haver uma Contabilidade de Gestão, mas o inverso não é possível. Por outro lado, a Contabilidade Geral, que é o processo contabilístico mais comum nas empresas, tem como principal objectivo recolher e organizar informação contabilística para divulgação ao exterior da empresa (em geral, para fins fiscais, mas também para informação aos investidores). Mais uma vez, poderá haver Contabilidade Geral sem o seu aproveitamento estratégico e decisor em termos de Contabilidade de Gestão. Se devidamente interligadas, estas duas juntas constituem o sistema de informação global da empresa.

As limitações dos sistemas tradicionais de Contabilidade de Custos (e.g., técnicas de custeio variável, custeio por encomenda ou processo, custos padrão) e da Contabilidade de Gestão, a inadequação à realidade das empresas, e o não enquadramento do contexto da competição actual, são amplamente reconhecidas. Um defeito importante é a incapacidade de aproximação ao custo correcto do produto. Esta situação deriva da abordagem indevida utilizada na contabilização dos custos indirectos, cuja proporção no custo total do produto é cada vez maior, e cujo efeito não é adequadamente captado por esses sistemas. Outros defeitos apontados incluem a lentidão da disponibilização da informação para fins de gestão, o facto de a informação não ser a mais adequada para fins de controlo (devido aos critérios de segmentação e agrupamento dos diversos custos), e, "last but not the least", a orientação excessiva para a apresentação de resultados financeiros. Um sistema de custeio moderno, que seja um suporte real para a decisão, e que permita à gestão obter e incrementar a competitividade da empresa, deverá ser capaz de obedecer a um certo número de requisitos essenciais, devendo incluir os seguintes atributos: identificar os factores que causam custo, medir a rentabilidade dos objectos de custo, revelar a estrutura de custos, identificar actividades que não geram valor acrescentado para o cliente, e suportar a melhoria contínua. Em termos mais alargados, um sistema

(de informação) eficiente e apropriado de contabilidade de custos deverá ser capaz de responder aos seguintes desafios:

- > corresponder ao processo físico utilizado na organização e não apenas aos procedimentos funcionais
- > ser suficientemente detalhado
- > encarar o objecto de custo num sentido lato, podendo incluir, para além do produto propriamente dito, serviços, funções, processos, clientes, entre outros
- > fornecer informação para a tomada de decisão
- > orientar-se essencialmente para o planeamento e controlo e não tanto para a apresentação de resultados financeiros
- > orientar a Contabilidade de Gestão para a criação de valor
- > suportar a decisão estratégica a todos os níveis

A necessidade destes atributos está intimamente associada à evolução da tecnologia, nomeadamente das tecnologias de informação e dos processos de gestão da produção (entendida num sentido lato, de produção de bens e serviços). Em particular, está directamente relacionada com o advento da produção flexível e por lotes. Nas décadas de oitenta e noventa, a difusão generalizada de métodos e de filosofias modernas de produção, assentes nas tecnologias de informação, tais como o CAD (Design Assistido por Computador), o CAM (Fabrico Assistido por Computador), o CIM (Fabrico Integrado por Computador), e os sistemas flexíveis de produção suportados por essas tecnologias e abordagens, assim como o JIT (Just-in-Time), e a TQM (Gestão pela Qualidade Total), evidenciaram e realçaram a obsolescência dos sistemas tradicionais de custeio, e a necessidade de novas abordagens e da utilização mais eficiente dos sistemas e das tecnologias de informação incorporadas nos novos sistemas produtivos.

Os conceitos presentes nas filosofias do JIT e do TQM extravasaram para a contabilidade, contribuindo fortemente para a necessidade de incluir nos sistemas de custeio o conhecimento detalhado dos processos produtivos, o conceito de melhoria contínua, a importância da cadeia de valor, e a identificação e distinção entre as actividades que geram valor acrescentado das actividades que não geram valor acrescentado para o cliente.

As novas realidades concorrenciais, geradas pelos novos

“Para pequenas e médias empresas, a implementação de uma abordagem de custeio mais apropriada não implica necessariamente a aquisição de recursos informáticos avultados.”

paradigmas de produção de bens e serviços, assim como pela nova dinâmica potenciada pela abertura de fronteiras e de mercados internacionais, constituíram o caldo de cultura das novas abordagens em termos de desenvolvimento de sistemas de informação e de custos. Entre elas, destacam-se: o custo alvo, a teoria das restrições, o ‘Backflush Costing’, o ABC/ABM/ABB (Custo, Gestão e Orçamentação Baseadas em Actividades), o EVA (Análise do Valor Económico), o ‘Balanced Scorecard’. Todas tentam, sob várias perspectivas e a vários níveis hierárquicos, incorporar os requisitos enunciados em cima, e em particular, a contabilização correcta dos custos de cada objecto de custo, a identificação da estrutura de custos, a inclusão da multiplicidade de objectos de custos, a avaliação do desempenho e a geração de informação com relevância para a gestão estratégica.

As novas abordagens integradas de gestão das operações e as respectivas plataformas informáticas que as suportam, entre as quais se realça o ERP e o MRP II, permitem já a integração de abordagens modernas dos sistemas de custeio, desde que a concepção do sistema seja devida e cuidadosamente considerada desde o início da sua implementação. Esta integração e estas plataformas são particularmente apropriadas para grandes empresas multi-produto e/ou geograficamente dispersas.

Para pequenas e médias empresas, a implementação de uma abordagem de custeio mais apropriada não implica necessariamente a aquisição de recursos informáticos avultados. A implementação de um sistema de custeio com os atributos enunciados pode ser feito

“Mesmo os novos modelos de custeio têm dificuldade em responder de forma cabal às novas necessidades, na medida em que foram pensados e desenhados para medir, identificar e analisar actividades internas da firma.”

utilizando pacotes informáticos de utilização comum, e algum conhecimento especializado. Os maiores custos (mas também os maiores benefícios) de implementação do sistema em PME's estará mais relacionado com a análise detalhada dos processos e actividades da empresa do que com a sua codificação informática. A implementação do sistema deverá ser compensadora, exigindo portanto uma análise custo-benefício prévia.

Hoje em dia, colocam-se às empresas novos problemas de natureza diferente. Crescentemente, é necessário operar em vários países e desenvolver estratégias globais de coordenação da cadeia de valor.

Novos paradigmas de organização económica, tornados possíveis devido à evolução das tecnologias de informação, tais como empresas virtuais, produção global, logística e redes, e alianças inter-firmas, aumentaram fortemente a importância estratégica da gestão da cadeia de fornecimento (supply chain).

A troca de informação tornou-se uma componente chave da estratégia. Aumentou a importância da gestão do conhecimento e das tecnologias de informação, o estabelecimento de alianças estratégicas e o desenvolvimento de relações de confiança.

As transacções na cadeia de fornecimento adicionam valor à medida que se sobe na cadeia e aumentam custos à medida que se desce na cadeia. Um número crescente de actividades está sendo (sub) contratado e executado exteriormente às fronteiras tradicionais

da firma. A composição dos custos indirectos é crescentemente determinada pela complexidade e diversidade, e não pelo volume. O processo de custeio tornou-se cada vez mais exigente. Em firmas que adoptam os modelos de negócio distribuído ou virtual, o custo do produto é dominado pelos custos de transacção, de logística e pelos custos indirectos. Mesmo os novos modelos de custeio têm dificuldade em responder de forma cabal às novas necessidades, na medida em que foram pensados e desenhados para medir, identificar e analisar actividades internas da firma. Quando o valor do produto ou serviço é adicionado por actividades desenvolvidas por parceiros externos à firma, que fazem parte da cadeia de fornecimento ou da rede de alianças, estes sistemas de custeio não se mostram apropriados.

As firmas encaram novos e prementes desafios.

A sua competitividade, mais uma vez, dependerá da capacidade de implementar e gerir sistemas de custeio direccionados para o apoio à tomada de decisões estratégicas vitais. Apesar do grande desenvolvimento a que se tem assistido nos últimos anos em termos de medição, controlo e análise de custos, é no entanto premente que se gize novas abordagens e novas técnicas que respondam às exigências de hoje e do futuro. ☒

* Professor Universitário do departamento de Produção e Sistemas da Escola de Engenharia da Universidade do Minho